جامعة طنطا
كلية التجارة
قسم المحاسبة

نحو إطار لمراجعة بيانات الميزانيات التخطيطية في الوحدات الاقتصادية

بحث مقدم للحصول على درجة الماجستير في
المحاسبة

من الطالب/ زكريا محمد رمضان العشماوي
المعيد بقسم المحاسبة والمراجعة بالكلية

إشراف: الأستاذ الدكتور/ محمد عبد العزيز ابو رمان
أستاذ المحاسبة ورئيس قسم التكاليف ونظم المعلومات
بكلية التجارة - جامعة طنطا

١٩٨٦

الفصــل الثانــى

مدخل لمراجعة بيانات الميزانيات التخطيطية

٢ـ١ مقدمـــــــــة :ـ

ان نشاط المراجع ووظيفة المراجعة ليستا ثابتتين بطبيعتهما ، فهما متطوران ويجب أن يتلاءم هذا التطور مع أهداف المحاسبة والنظم المحاسبية ، ومع احتياجـــــات الادارة والمجتمع من جهة ، ومن جهة أخرى فان استمرار ربحية المشروع وبخاصة فى مزاولة نشاطه يتوقف على وظيفة اتخاذ القرارات decision making فى التنظيم ، وأن مايثبت فـى الدفاتر والسجلات المالية والمحاسبية ماهو الا تعبير أو ترجمة للقرارات المختلفة التى تتخذها الادارة فى سبيل أداء وظائفها والقيام بنشاطها . وفاعلية اتخاذ القرارات تتوقف على كفاءة نظم المعلومات والرقابة الموظفة ، ومن ثم فانه من المنطقى الافتراض أن الخطوة التاليـــــة للمراجع أو التطور الطبيعى لنشاط المراجع ولوظيفة المراجعة تحقيقا لسلامة مفهوم المصادقـة على القوائم والتقارير المالية ضرورة تقويم أداء ومايرتبط بذلك من تقويم لنظم المعلومات ولنظـام اتخاذ القرارات فى المنشأة .

أضف الى ذلك أن هناك العديد من الجهات الخارجية التى أصبحت فى حاجة الـــى معلومات اضافية حول الادارة والنشاط الادارى للتنظيم أكثر مما تحويه القوائم والتقارير الماليـة التقليدية (حسابات النتيجة ، وقائمة المركز المالى) المصدق عليها من المراجع .

ولقد شهدت الستينيات والسبعينيات تطوراً هائلا فى فن المعلومات ـ اعدادهـــــا ، تخزينها ، واستخدامها ، فضخامة وحدات تشغيل البيانات والمعلومات يمكن من تصميـــم واستخدام نظم على قدر كبير من الفاعلية والمقدرة لم يكن موجوداً من قبل .

كما ظهرت معلومات اضافية وحيوية لمجالات وقرارات مختلفة أمكن تطويرها وتشغيلها باستخدام هذه النظم ، بالاضافة الى الحاجة الى اعتبارات ومفاهيم رقابية جديدة كانت لازمة للتأكد من صلاحية مخرجات هذه النظم .

ان كون المحاسبة تمثل اللغة التى يتخاطب بها المحاسبون والمراجعون مع المجتمـــع الذى يعيشون ويزاولون فيه نشاطهم ، ونظرا لتطور اهتمامات مستخدمى البيانات والأطـــراف

المعنية بالمشروعات والنشاط الاقتصادى الى ماهو أكثر من البيانات والأحداث المالية ـ الاقتصادية والاجتماعية بصفة عامة ... فان ذلك تطلب من المحاسبة الاهتمام بمجالات أخرى بخلاف تلك الأحداث والبيانات المالية التقليدية ، والحاجة الى أن تزيد المعلومات والبيانات المعدة بواسطة المحاسبون اتساعا لمقابلة الاحتياجات المتزايدة للمستثمرين وللمستخدمين الآخرين للبيانات المحاسبية .

ان مستخدمى البيانات مجموعتين : مستخدمين داخليين (داخل الوحدة الاقتصادية) ومستخدمين خارجيين (أى خارج الوحدة الاقتصادية). وحيث أن بعض المستخدمين الداخليين سواء كانوا من المسئولين أو المديرين قد لايكونوا من معدى البيانات First-hand information ومن ثم فهم غير قادرين على التأكد من عدالة المعلومات والبيانات المحاسبية وغير المحاسبية التى تحت أيديهم وصدق تعبيرها عن الأحداث فى وحداتهم . كذلك فان الأطراف الخارجية يصعب عليهم الحصول على مايؤكد مثل هذه العدالة وجيدة المعلومات التى وصلت اليهم .

كلا المجموعتين من مستخدمى البيانات ـ اذا ـ يحتاجون الى مايؤكد لهم أن المعلومات المقدمة لهم يمكن الاعتماد عليها والوثوق فيها Reliable وأنها معروضة بعدالة وجيدة وخالية من التحيز ، ومن ثم فهم فى حاجة الى أن تكون هذه المعلومات قد تم فحصها ومراجعتها بواسطة شخص كفء ، مستقل ، محايد بخلاف ذلك الذى يعدها . وليس أفضل ـ فى تصورنا ـ من القيام بهذا الفحص من المراجع Auditor ، أما نوع المراجعة : مالية ، ادارية ، اجتماعية ، نظم فهذه تتوقف على الغرض من الفحص ومجاله والجهة المطلوب تقديم نتيجة عملية الفحص لها ... الخ .

ولذلك كان من الطبيعى أن تمتد مجالات المراجعة وتتسع لتشمل اتجاهات عديدة ومتنوعة . وفى السنوات الأخيرة طلب من المراجعين مد أنشطتهم لتشمل موضوعات متنوعة وجديدة يمكن تأكيدها عن طريق المراجعة . ولم تعد المراجعة مجرد مراجعة مالية قاصرة على النواحى المالية المحاسبية فحسب ، ولكنها بدأت ترتاد مجالات جديدة غير مالية لأول مرة ، وقد أدى ذلك الى ظهور فروع جديدة من المراجعة أطلق عليها عدة أسماء أهمها : مراجعة النظم ، مراجعة العمليات ، مراجعة السياسات ، مراجعة الخطط ، وكل مايهمنا مما سبق هو مراجعة الميزانيات التخطيطية (مراجعة الخطط) ولذلك كان من الطبيعى أن نوضح ماهية الميزانية التخطيطية ، وأهدافها وماهية مراجعة الميزانية التخطيطية ،

وأهميتها ، والدافع لمراجعتها ، وأوجه الشبه والاختلاف بين مراجعة القوائم المالية التاريخية .. ومراجعة الميزانيات التخطيطية . ولاشك أن ذلك سوف يمثل خطوة أولى وركيزة أساسية للبناء النظرى ، أو لتحديد اطار عام لهذا المجال من المعرفة .

٢-٢ ماهية الميزانية التخطيطية :-

نتيجة الاهتمام المتزايد بالمحاسبة الادارية وعلى وجه الخصوص الميزانيات التخطيطية تناول كثير من الكتاب الميزانية بالتحليل والدراسة بهدف التوصل الى تعريف عام وشامل ومقبول يبين طبيعتها ومادتها ومجال تطبيقها وحدودها .

وباستعراض المراجع التى تناولت موضوع الميزانيات التخطيطية ، نجد أن هناك تعاريف متنوعة لها . وليس هذا مجال سرد أو تعليق على هذه التعاريف ، ويكفينا أن نشير الى أن صياغة كثير من هذه التعاريف تشير الى الخصائص الآتية :[1]

١ - اعتماد الميزانية على التقدير .

٢ - ارتباط الميزانية بفترة مستقبلة ومحددة .

٣ - الميزانية خطة شاملة لجميع أوجه النشاط .

٤ - الميزانية أداة رقابية .

٥ - الميزانية تأخذ فى شكلها النهائى صورة مالية .

وبجمع هذه الخصائص مع الصياغة اللازمة يمكن أن نتوصل الى التعريف التالى :-

"الميزانية التخطيطية هى خطة شاملة ومنسقة لمختلف الأنشطة والموارد المالية فى الوحدة عن مدة معينة فى المستقبل ومعبرا عنها فى شكل نقدى" .

فالميزانية التخطيطية فى حقيقة الأمر انعكاس لخليط من المؤثرات الداخلية التى تخضع لرقابة الادارة ، والمؤثرات الخارجية التى تخرج عن نطاق رقابتها [2]. ولكن البعض

---

(١) د. على محروس شادى ، الموازنة التخطيطية (القاهرة ، مكتبة غريب ، ١٩٨٠) ص٠٩

(٢) د . أحمد رجب عبد العال ، المراجعة الادارية ودورها فى مجال الموازنات التخطيطية فى وحدات القطاع العام ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية (الاسكندرية ، كلية التجارة ، العدد الثانى ، ١٩٧٨) ص ٢٧ .

يقترح استخدام لفظ الموازنة الرقابية Budgetary Control بدلا من الموازنـــة التخطيطية Budgetary Planning ، نظرا لأن هذه التسمية تجب وظائف التخطيط والتنسيق والرقابة ، حيث أنه لايمكن أن تتحقق رقابة قبل أن يكون هناك تخطيطا وتنسيقا مسبقا (١) .

أما من ناحية موازنة Budgeting ، وميزانية Budget فيرى الأستاذ الدكتور / محمد عبد العزيز أبو رمان (٢) : أن كلمة موازنة Budgeting تشير الى خطوات العملية التخطيطية ذاتها ، أما كلمة الميزانية Budget فتعنى المنتج النهائى للعملية . فلو كنا بصدد التحدث عن العملية التخطيطية نقول موازنة ، أما لو كنا بصدد التحدث عن المنتج النهائى للعملية التخطيطية نقول ميزانية . ويلاحظ أن اصطلاح المراقبة بواسطة الميزانيات أو المراقبة يطلق على نظام خاص للرقابة الادارية والمحاسبية يتم فيه التنبوء بمختلف نواحى النشاط فى المشروع ، ترسم خطة على هداه ، بحيث يمكن أن تقارن النتائج الفعلية بأرقام الخطة التى سبق التنبوء بمكوناتها ، على أن يبدأ فى الحال البحث عن الأسباب ووسائل العلاج واذا ماظهرت اتجاهات مضادة فى النتائج الفعلية .

فكأن الميزانية بهذا المعنى وباختصار شديد هى مجموعة من الأهداف المحددة (٣) .

وتعتبر الميزانيات أداة لاضفاء الجانب التنظيمى على العملية الادارية فى احدى زواياها . فالقرار الادارى يتصف بعدة خصائص نذكر من بينها :-

أولا - يقوم القرار الادارى على التنبوء ، والميزانية تعتبر أداة لدفع المسئولين الى تحديد ماينوون عمله خلال الفترة التى تعد عنها الموازنة ، وبصورة مفصلة تتخطى حدود التفكير الذاتى .

---

(١) د. على محمود عبد الرحيم ، الموازنات التخطيطية ، دراسة نظرية تطبيقية (القاهرة ، المطبعة الفنية الحديثة ، ١٩٧٠) ص ١٩ .

(٢) د. محمد عبد العزيز أبو رمان ، قاعات البحث ، التى تمت خلال العام الدراسى ٨٣/٨٢ ، كلية التجارة ، جامعة طنطا .

(٣) د. محمد عبد العزيز أبو رمان ، محاضرات فى المحاسبة الادارية (طنطا ، مطبعة أبو العينين ، ١٩٨١) ص ١٣٠ - ص ١٣١ .

ثانيا - تعقد عملية صنع القرار الادارى • ونظرا لأن عملية صنع القرار الادارى في المنشأة الحديثة عملية معقدة ، فلقد استدعى هذا أن يكون القرار الادارى لامركزى النزعة • أى أن الجهد الخاص بصنع القرار يتم توزيع المسئولية عنه على مستويات ادارية متعددة وفى مواجهة تفتت المسئولية هذا لابد من التنسيق • وتعتبر الميزانية أداة لربط القرارات الفرعية على مستوى الوحدات الصغيرة واحداث التنسيق المطلوب بينها بحيث تتجه كلها نحو تحقيق هدف واحد •

ويجب أن نشير هنا الى أن الآراء قد اجمعت بأن مميزات الميزانية الجيدة يجب أن تحتوى على النقاط التالية :- (١)

أولا - التخطيط السليم : أى أن تبنى الخطط التى تقدمها الميزانية على تقديرات مدروسة بعناية فائقة •

ثانيا - شمول الميزانية : أى أن تغطى الميزانية كل أنشطة المشروع ككل وجزئيات المشروع • وأن تكون متكاملة ومقسمة حتى تكون قابلة للتطبيق •

ثالثا - تحديد المسئوليات وتوزيعها : فالميزانية تحلل وتقسم بطريقة توزع فيها المسئوليات على كل الأفراد المسئولين عن الادارة وأن تكون الميزانية فى صورة يسهل فهمها وتطبيقها لكل المسئولين عنها •

رابعا - أن تتصف بالمرونة : فيجب أن تكون الميزانية معدة بحيث يمكن التعديل فيها عندما تطرأ الظروف المتغيرة (أى أن توضع بدائل للخطط) وبدون أن يعاد اعداد الميزانية بالكامل • وبدون خاصية المرونة هذه فان الميزانية لن تتمشى مع الواقع وتصبح مصدرا للخطر للادارة فى أثناء تسييرها للوحدة •

خامسا - الزمن : يجب أن تعد الميزانية فى الوقت المناسب أى قبل الفترة التى ستطبق خلالها بوقت يسمح باستخدامها فى خلال المدة المعدة عنها •

ومن العرض السابق فاننا سوف نقوم باستخدام لفظ ميزانية تخطيطية وموازنة تخطيطية وذلك اشارة الى اقتصار عملية المراجعة على مرحلة التخطيط •

---

(١) د • عبد الفتاح الصحن ، الرقابة المالية ، دراسة ونقد وتحليل (الاسكندرية ، مؤسسة شباب الجامعة ، ١٩٧٩) ص ٢٤٨ - ٢٤٩ •

٢-٣ أهداف الميزانيات التخطيطية :-

لاستخدام الميزانيات التخطيطية أهدافا متعددة ، داخلية للادارة ، وخارجية للمستثمرين وللمستخدمين الآخرين للبيانات المحاسبية • وفيما يلى هذه الأهداف :-

٢-٣-١ أهداف داخلية :

حيث تسعى ادارة الوحدات الاقتصادية الى وضع الميزانيات التخطيطية لتحقيق أهداف عديدة منها :-

- الاهتمام بالمشكلات المتوقعة بدراستها واتخاذ الاجراءات اللازمة لمواجهتها •
- تجميع قرارات التخطيط المستقبلة فى صورة متكاملة وتحقيق التوقيت الزمنى لتنفيذها ومستويات اتخاذها •
- تحقيق أفضل استخدام للموارد المتاحة عن طريق القيام بدراسة كافية للنشاط مستقبلا •
- تمكن الادارة من تخفيض النفقات والقضاء على الاسراف وتحديد العلاقة بين الدخل والنفقات المقدرة ، وتعتبر أداة تنسيق بين السياسات القطاعية والسياسة العامة للوحدة [١].
- تحسين الربحية (الانتاجية) عن طريق تنسيق الجهود والقضاء على الضياع وترشيد القرار الادارى •
- تحقيق السيولة المرغوبة والاختيار بين أفضل سبل التمويل نظرا للمعرفة المسبقة بالاحتياجات النقدية [٢] •
- خلق روح التعاون بين العاملين بالاشتراك فى وضع الميزانيات واحساسهم بأعباء المسئولية الملقاة على عاتقهم ، واحترام التوقيت الزمنى الوارد بالميزانية •

---

(١) د• محمد أحمد خليل ، التكاليف فى مجال الرقابة والتخطيط (الاسكندرية ، دار الجامعات المصرية ، ١٩٧٩) ص ٢٣٠ •

(٢) د • محمد عبد العزيز أبو رمان ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٣٢ •

٢ـ٣ـ٢ أهداف الميزانيات للأطراف الخارجية :

- حيث تقدم للمستثمرين وللمستخدمين الآخرين للبيانات المحاسبية معلومات مالية ذات فائدة كبيرة فى التعرف على التوقعات المستقبلة لأنشطة المنشأة وفى اتخاذ القرارات الاقتصادية المرتبطة بها ·
- تعتبر الميزانية أسلوب للحكم على كفاءة أداء الادارة وذلك عن طريق مقارنة النتائج الفعلية مع توقعات الميزانية ·
- توفر الميزانية بيانات تمكن من التعرف على النظرة الاقتصادية المستقبلة للوحدة ، ورؤية واضحة للصناعة التى تعمل فيها ، وتوقعات النمو الاقتصادى ، ومدى قوة الوحدة الحالية ، ومعلومات أكثر واقعية عن المخاطرة التى تحيط باستثمارات المساهمين ·
- تمثل الميزانية المعدة على مستوى الوحدة الاقتصادية أجزاء من الخطة الشاملة للدولة فى نظام التخطيط الشامل ، وتفيد فى الرقابة على تلك الخطط الفرعية ومن ثم رقابة الخطط الشاملة ·
- تدخل الميزانيات ضمن وسائل المراقبة الادارية ، التى يهتم بها المراجع وتقويمها يعتبر احدى خطوات تقويم نظام المراقبة الداخلية ·

٢ـ٤ ماهية مراجعة الميزانية التخطيطية :ـ

لاشك أن مهنة المراجعة قد تطورت تطورا كبيرا خلال السنوات الأخيرة وازدادت أهميتها نتيجة للتطورات الاقتصادية والاجتماعية التى شهدتها هذه السنوات · فبعد أن كانت عملية المراجعة قاصرة على الناحية الشكلية من حيث التأكد من المطابقة الحسابية للبيانات بقصد اكتشاف الغش والأخطاء ·· امتدت الى جوهر ومضمون القوائم المالية ثم اتسعت لتشمل كافة المجالات المحاسبية بمفهومها العلمى الحديث كوسيلة لايصال المعلومات المحاسبية عن الوقائع والأحداث الاقتصادية الى مستخدمى هذه المعلومات · ولم تعد المراجعة مجرد مراجعة مالية قاصرة على النواحى المالية المحاسبية فحسب ، ولكنها بدأت ترتاد مجالات جديدة غير مالية لأول مرة ، وقد أدى ذلك الى ظهور فروع جديدة من المراجعة أطلق عليها عدة أسماء أهمها :ـ

بسم الله الرحمن الرحيم

قام بإعداد هذه النسخة pdf ورفعها :

د محمد أحمد محمد عاصم

نسألكم الدعاء